

УДК 657:658.012.1

Лоханова Н.О.

РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ: РЕАЛІЇ, ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ

У статті дано оцінку позитивних моментів і складностей, які пов'язані із запровадженням МСФЗ в Україні, окреслено проблеми, з якими доведеться зіткнутися у реформуванні вітчизняної облікової системи. Надано рекомендації щодо удосконалення Податкового кодексу України, а також поглиблення зв'язку бухгалтерського обліку з обліком для оподаткування.

In the article the estimation of advantages and difficulties in connection with introduction IFRS in Ukraine is given, the problems which it is necessary to face at reforming of domestic registration system at the present stage are defined. Recommendations concerning perfection Tax to the code of Ukraine and deepening of communication of accounting with the account for the taxation are made.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Реалії сучасного економічного розвитку нашої держави свідчать про те, що цивілізований поступ України до членства в Європейський Союз значною мірою залежить від рівня організації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах, головним завданням якого є формування якісної економічної інформації, необхідної для задоволення вимог всіх груп користувачів. Невипадково питанням реформування облікової системи останнє десятиріччя приділяється постійна увага з боку як науковців і практиків, так і регулюючих органів. Як відомо, ще наприкінці 2006 року Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України ухвалила стратегічні напрямки розвитку бухгалтерського обліку в Україні. У той же час розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.06 р. № 911 було затверджено Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

На сьогоднішній день відбулася «знакова подія», яка свідчить про суттєвий крок в запровадженні положень цього документу і в реалізації обраного стратегічного напрямку розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Так, 12.05.2011 р. Президентом України був підписаний Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 3332-VI, яким було введено в дію статтю 12 «Застосування міжнародних стандартів» [1]. Відповідно до п.2 цієї статті передбачено необхідність застосування МСФЗ для складання фінансової звітності публічних акціонерних товариств, банків, страховиків, а також підприємств, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Всі інші підприємства згідно п.3 ст.12 цього ж Закону можуть використовувати МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності на підставі самостійного рішення. Таким чином, закладено нормативну базу для подальшого реформування облікової системи вітчизняних підприємств на підставі МСФЗ. Однак, у зв'язку з прийнятим рішенням виникають питання: що далі? які дії необхідно зробити? як цей крок пов'язується з іншими кроками, спрямованими на реформування обліку в Україні? та інші питання, які потребують рішення.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Проблеми реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зараз розглядаються в працях цілого ряду дослідників, зокрема ним присвячено праці В. М. Пархоменка, Л. Г. Ловінської [2], С. Ф. Голова [3, с.1–31], М. І. Бондаря, А. В. Озеран [4, с.316–319] та багатьох інших авторів. Однак, єдності позицій відносно подальшого напрямку дій в процесі такого реформування досягнути поки що не вдалося. Хоча більшість дослідників підкреслює необхідність запровадження МСФЗ в Україні, однак питання відносно того, яке місце вони будуть займати в системі обліку вітчизняних суб'єктів господарювання, як будуть співвідноситися

варіанти застосування МСФЗ і національних П(С)БО для різних груп підприємств, яким чином облікова система буде діяти на підставі національних чи міжнародних стандартів та буде паралельно забезпечувати реалізацію інших завдань, зокрема пов'язаних з питаннями оподаткування, залишаються невирішеними і потребують подальших досліджень.

Виділення невирішених частин загальної проблеми. У частині запровадження МСФЗ в Україні невирішеними є питання процесу здійснення переходу від застосування національних стандартів до міжнародних, нез'ясованості доцільності збереження національних стандартів в їх нинішньому вигляді для певної групи підприємств, шляхів поглиблення узгодженості в межах облікової системи між складовими, спрямованими на формування фінансової і податкової звітності та інші.

Постановка завдання. Мета статті полягає в тому, щоб надати оцінку позитивним моментам і складностям запровадження МСФЗ в Україні у зв'язку з внесеними законодавчими змінами, а також окреслити проблеми, з якими доведеться зіткнутися у реформуванні вітчизняної облікової системи на сучасному етапі.

Виклад основного матеріалу дослідження. У цілому внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», пов'язаних із запровадженням МСФЗ, є вельми важливим і значущим кроком на шляху розвитку системи бухгалтерського обліку і звітності в нашій державі і може бути оцінено лише позитивно.

Автор звертає увагу на те, що цей крок дозволив:

- 1) створити законодавчі підстави для більш широкого розповсюдження МСФЗ в Україні, що має стати підґрунтям для підвищення інвестиційної привабливості українських підприємств. Завдяки складанню фінансової звітності за МСФЗ економічні суб'єкти отримують додаткові можливості для виходу на міжнародні ринки, залучення іноземних інвестицій, оскільки така звітність є більш інформативною і зрозумілою для потенційних інвесторів;
- 2) дати можливість уникнути законодавчих протиріч і неврегульованості нормативної бази, яка мала місце ще нещодавно. Як звісно, застосування МСФЗ для складання фінансової звітності було передбачено рішенням ДКЦПФР від 30.10.2010 р. № 1780 «Про затвердження Порядку розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності» [5]. При цьому звітність за МСФЗ мала складатися додатково і паралельно зі звітністю за національними П(С)БО, враховуючи, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не передбачав іншої альтернативи. Зараз публічні товариства можуть уникнути проблеми дублювання складання звітності за різних вимог згідно з МСФЗ і П(С)БО;
- 3) створити умови для підвищення якості формування облікової інформації тих підприємств, які візьмуть за основу ведення обліку і складання звітності за МСФЗ як на обов'язкових, так і на добровільних засадах.

Водночас, не можна не звернути увагу на те, що внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» відносно розширення підстав для застосування МСФЗ не вирішує цілої низки проблем з формування облікової інформації, які доводиться вирішувати вітчизняним підприємствам.

На етапі самого запровадження МСФЗ підприємства, вочевидь, зустрінуться із цілою низкою проблемних аспектів, пов'язаних із таким переходом.

По-перше, запровадження складання фінансової звітності за МСФЗ за 2012 рік передбачає необхідність встановлення дати переходу на міжнародні стандарти станом на 31.12.2010 р. для формування порівняльної інформації. Однак, ретроспективне застосування низки вимог стандартів є достатньо складним процесом, особливо з урахуванням специфіки господарювання вітчизняних підприємств, для яких характерні:

- наявність, з одного боку, значної кількості так званих «проблемних активів», з іншого боку – значної частки неврахованого на балансі майна і в обліку операцій;
- складність в отриманні тієї чи іншої історичної інформації;
- труднощі у визначенні структури власності компаній;
- проблеми з оцінкою активів для їх відображення в звітності та інші.

По-друге, неформальне застосування МСФЗ потребує підготовки з боку облікового персоналу, що, у свою чергу, вимагає спільних дій щодо допомоги у навчанні і перепідготовці від державних органів, навчальних закладів, професійних організацій.

По-третє, недостатність у більшості підприємств необхідних ресурсів для переходу на МСФЗ, у тому числі фінансових, технічних, інформаційних тощо.

Перелік проблемних моментів можна продовжувати, однак, хотілося б зосередити увагу на одному аспекті, який, по суті, є головним «каменем спотикання» на шляху широкого запровадження МСФЗ в Україні серед тих, для кого таке запровадження є добровільним. Автор вважає, що для того, щоб застосування МСФЗ для ведення обліку і складання звітності отримало широке розповсюдження не лише в тих компаніях, які є публічними, повинен існувати запит з боку реального користувача на формування саме такої звітності. А, на жаль, такого запиту з боку більшої частини власників вітчизняних підприємств на сьогодні немає. І об'єктивно кажучи, взагалі немає запиту на створення якісної фінансової звітності навіть за П(С)БО. Чому так? Відповідь проста: в обліку продовжує зберігатися тенденція на задоволення потреб лише однієї групи користувачів – податкових органів і більшість власників бізнесу в Україні основні ресурси по веденню обліку спрямовують саме на формування тих даних, які забезпечують їм спокійне функціонування і дозволяють уникнути штрафних санкцій з боку контролюючих органів.

На думку автора, найбільш суттєвою проблемою розвитку обліку в Україні є те, що на вітчизняних підприємствах продовжує існувати ситуація підпорядкованості бухгалтерського обліку рішенням, насамперед, фіскальних завдань. Незважаючи на декларування процесу наближення вимог податкового законодавства України у вигляді Податкового кодексу [6, с.1–336] до бухгалтерського обліку, їх єдності на даний час доки ще досягнути не вдалося.

Автор вважає, що навряд чи хто з фахівців обліку і аудиту не захоче погодитися з думкою О. Канцурова (начальника Управління методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України), що запровадження МСФЗ надасть єдину інформаційну базу для фінансової і податкової звітності, висловленої на засіданні круглого столу «План дій щодо запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні у світлі прийняття законодавчих змін», що проходив 01.07.2011 р. в УКРІНФОРМі [7]. Однак, реальна оцінка діючого стану обліково-контрольної системи вітчизняних підприємств і системи їх оподаткування, на жаль, приводить до висновку, що більш широке запровадження МСФЗ для складання фінансової звітності в Україні є перспективним кроком, але без прийняття низки додаткових рішень вирішення проблеми формування єдиної та цілісної інформаційної бази складання фінансової та податкової звітності не може бути здійснено.

На думку автора, всі кроки, пов'язані із реформуванням системи бухгалтерського обліку і оподаткування в Україні, слід розглядати в комплексі. У зв'язку з цим звернемо увагу на деякі моменти стосовно запровадження Податкового кодексу в Україні [6, с.1–336], оскільки саме він багато в чому призвів до суттєвих змін в обліковій системі вітчизняних підприємств в поточному 2011 році. Об'єктивна оцінка норм Податкового кодексу дозволяє зробити висновок, що до числа позитивних моментів з позицій наближення бухгалтерського обліку і оподаткування можуть бути віднесені такі:

- відміна принципу «першої події» і введення принципу нарахування для обліку доходів і витрат для цілей оподаткування. Як звісно, принцип нарахування є базовим в бухгалтерському обліку відповідно до норм як національних П(С)БО, так і МСФЗ. І запровадження саме цього принципу для визнання доходів і витрат у Податковому кодексі є цілком правильним кроком;
- відміна групового обліку основних засобів і податкового методу нарахування амортизації та взяття за основу бухгалтерської класифікації основних засобів, а також бухгалтерських методів амортизації із чітким визначенням мінімальних строків корисного використання груп об'єктів основних засобів та інших необоротних активів;
- спроба максимально наблизити склад і порядок визнання витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування до вимог бухгалтерського обліку.

Позитивно оцінюючи відповідні новації і напрацювання, не можна не зауважити, що цілий ряд вимог Податкового кодексу прямо суперечить як вимогам окремих МСФЗ, так і взагалі Концептуальним основам. Тому підприємство, яке ризикне застосовувати МСФЗ на добровільних засадах, або яке буде змушене це робити в обов'язковому порядку, як і раніше буде вести паралельний облік для задоволення потреб різних користувачів. І, на жаль, облік не тільки не полегшиться, а, навпаки, суттєво ускладниться. Автор не згоден з логікою внесення змін в нормативні акти з питань регулювання обліку, коли національні П(С)БО коригуються відповідно до податкових вимог. Аналізуючи все вищевикладене, можна зробити такі висновки: 1) проблема паралельного формування облікової інформації для різних цілей не вирішується; 2) чіткість і послідовність у стратегії розвитку бухгалтерського обліку в Україні не простежується; 3) системність у внесенні змін в нормативні акти з питань ведення обліку і звітності є відсутньою.

Аналізуючи процеси, що відбуваються зараз в Україні, залишається не зовсім зрозумілим, який шлях розвитку бухгалтерського обліку обрано. Спочатку приймається Податковий кодекс, покликаний поєднати бухгалтерський облік і облік для цілей оподаткування.

Другим кроком вносяться зміни в національні П(С)БО, які пов'язані з Податковим кодексом, але суперечать Міжнародним стандартам фінансової звітності, тобто немов би вирішується завдання формування цілісної облікової системи, але насправді більшість підприємств не зможе застосовувати відповідні норми національних стандартів, притягнуті з Податкового кодексу, якщо ставити за мету формування якісної, повної і достовірної інформації відносно цілого ряду показників звітності. Точніше – застосовувати зможе, але ціною погіршення якості тієї самої звітності.

Третій крок зосереджується на внесенні змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність». В Україні запроваджуються МСФЗ для цілої низки компаній, при чому МСФЗ базуються взагалі на інших засадах, ніж ті, на яких сформовано Податковий кодекс і прірва між оподаткуванням і системою бухгалтерського обліку стає ще більшою. Постає логічне питання: чому відповідні кроки здійснюються непослідовно і в певній мірі несистемно? З одного боку, вносяться зміни в П(С)БО, що віддаляють від МСФЗ, а з іншого боку, запроваджуються МСФЗ. Чому не можна йти більш логічним і послідовним шляхом?

Цілком зрозуміло, що неможливо застосовувати норми МСФЗ для цілей оподаткування прибутку і за будь-яких умов ніколи не вдасться забезпечити абсолютної тотожності підходів формування інформації для різних цілей. Однак, шлях розвитку системи обліку в Україні може бути дещо іншим. Якщо брати курс на більш широке запровадження МСФЗ з одночасним поглибленням цілісності облікової системи і уникненням прірви між оподаткуванням і бухгалтерським обліком, то найпростішим варіантом вважається не шлях законодавчого визначення методик, за якими може бути визначено будь-який показник для цілей оподаткування, а просте законодавче регулювання обмежуючих норм. Зокрема відносно витрат доцільно здійснити:

- встановлення чіткого переліку обмежень складу витрат, які не дозволяється відносити у зменшення прибутку для цілей оподаткування, тобто переліку постійних різниць між бухгалтерським і оподатковуваним прибутком;
- визначення моменту визнання певних груп витрат (наприклад, стосовно списання сумнівної дебіторської заборгованості, коли витрати на формування резерву сумнівних боргів не визнаються витратами для цілей оподаткування, а витрати зі списання сумнівної дебіторської заборгованості визнаються за певних умов у відповідний момент). Це пов'язано з конкретизацією тимчасових податкових різниць;
- встановлення вичерпного переліку умов, за якими можуть бути відображені витрати для цілей оподаткування і вимог до їх документального підтвердження тощо.

Тобто в Податковому кодексі доцільно передбачити лише перелік обмежуючих норм, а не конкретних обов'язкових методик розрахунку. Автор вважає, що такий підхід є, по-перше, значно простішим, ніж діючий, по-друге, не зважаючи на те, яку методику обліку

обере підприємство, для нього не буде проблемою визначити прибуток для цілей оподаткування за даними саме бухгалтерського обліку на підставі коригування бухгалтерського прибутку на відповідні суми податкових різниць. Облік може вестися як за МСФЗ, так і за П(С)БО. Такий підхід не є прийнятним для податкових органів, через те, що вітчизняні підприємства будуть максимально обходити забороняючі норми. Така небезпека є, однак, її уникнення можливе. Це вимагає уважного і продуманого визначення переліку всіх можливих обмежень і максимального врахування недозволених з позиції держави витрат під час упорядкування норм Податкового кодексу. І взагалі, здається, що перехід з позиції «що не дозволено, то заборонено» до дещо іншої: «що не заборонено, то дозволено», створить більш прості та зручні умови роботи як для суб'єктів господарювання, так і для податкових органів та дозволить уникнути численних суперечок між ними.

Водночас, у цілому автор погоджується з думкою провідних вчених в сфері обліку і аудиту: М. Бондаря, Г. Давидова, І. Дрозд, З. Задорожного, Є. Калюги, Г. Кірейцева, Ю. Кузьмінського, І. Лазарішиної, Л. Ловінської, В. Максимової, С. Свірко, В. Савчука, Л. Сука, В. Швеця, які у своєму відкритому листі зазначили, що «ідеологія міжнародних стандартів зумовлює їх неприйнятність для застосування у фіскальних цілях» [8]. Дійсно, застосовувати МСФЗ для рішення фіскальних завдань прямим шляхом складно, оскільки як правильно зазначено цією групою вчених, «при визнанні витрат і доходів важливу роль відіграє професійне судження бухгалтера й аудитора, а важливість цієї ролі зумовлено відсутністю конкретики у стандартах. Вони, так би мовити, задають загальний напрям і розраховані на свідомого, раціонального, відповідального виконавця» [8]. Автор вважає доречним наголосити, що застосування національних П(С)БО, по-перше, також передбачає врахування професійного судження, оскільки встановлює в ряді випадків альтернативність підходів і багатоваріантність у виборі облікової політики і застосовуваних методів оцінки; по-друге – П(С)БО також розраховані на свідомого і відповідального виконавця. Тобто, у будь-якому випадку в основі ведення саме бухгалтерського обліку, спрямованого на складання фінансової звітності будуть за будь-яких умов лежати підходи стандартів, які в ряді випадків не співпадуть з податковим законодавством.

Однак, це не буде проблемою лише в одному випадку, якщо відійти від паралельного застосування різних методик для різних цілей, до простого переходу від даних про прибуток за даними фінансової звітності до прибутку для цілей оподаткування шляхом складання податкової вивірки, де будуть наведені відповідні податкові різниці. Одразу ж хотілося б наголосити, що перелік таких різниць не має бути вельми значним, а має бути чітким, конкретним і зрозумілим. І він має базуватися саме на обмежуючих нормах податкового законодавства. Хотілося б подивитися на проблему реформування системи бухгалтерського обліку в Україні з позицій власника звичайного українського підприємства і його облікових працівників. Автор пропонує розглянути, яка саме нормативна база може бути сьогодні реально застосована для формування облікової політики і подальшої організації та ведення обліку залежно від виду суб'єкта господарювання. Отже:

1. Публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також деякі інші підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, будуть застосовувати МСФЗ і паралельно вести розрахунки для цілей оподаткування згідно Податковому кодексу.
2. Всі інші підприємства самостійно зможуть обрати одну із таких схем:
 - а) за МСФЗ згідно п. 3 ст. 12 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», при тому можуть бути застосовані два пакета стандартів – основний пакет МСФЗ і пакет МСФЗ для малих підприємств (відповідні стандарти є спрощеною версією МСФЗ для дрібних суб'єктів бізнесу);
 - б) за національними П(С)БО.

Постає питання: як з цим різноманіттям методик упоратися простому бухгалтеру? Відповідь проста: він навіть не стане цього робити, а обере найпростіший і найдешевший варіант – організує облік згідно Податкового кодексу і ніякі інші норми стандартів його

хвилювати не будуть. Такий підхід зрозумілий, але чи задовольняє він всі групи користувачів і чи дозволяє отримувати об'єктивну і якісну інформацію про фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки підприємства з фінансової звітності. На думку автора, цей підхід не задовольняє користувачів. Тому, при реформуванні системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні доречно здійснити максимум дій, щоб підвищити значущість бухгалтерського обліку, спрямованого на формування якісної звітності для всіх груп користувачів. І орієнтація на більш широке запровадження МСФЗ має стати основою для цього процесу.

Висновки і перспективи подальших розробок. Узагальнюючи результати дослідження, можна зробити висновок, що:

1. Завдяки внесенню змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 23.05.2011 р. в Україні створено законодавчі підстави для більш широкого запровадження МСФЗ в Україні.
2. Відповідні законодавчі зміни є вагомим, але лише першим кроком на шляху подальшого реформування облікової системи в Україні в напрямку її наближення до європейських вимог. Подальші кроки мають полягати в тому, що необхідно сформулювати запит на якісну фінансову інформацію з позицій потенційного і реального власника, а це можна зробити лише шляхом підняття статусу фінансової звітності і переносу пріоритетності при веденні обліку з рішення завдань податкового спрямування на цілі достовірності облікової інформації і складання якісної фінансової звітності, на підставі якої шляхом коригувань може бути складено податкову звітність.
3. Удосконалення Податкового кодексу відносно оподаткування прибутку доцільно проводити шляхом більш чіткого викладення обмежуючих норм на віднесення витрат у зменшення прибутку для оподаткування і відмови від регламентації методик розрахунку собівартості та інших показників, що дозволить зняти проблему паралельного ведення обліку за різними методиками для різних цілей.

Автор вважає, що визначене коло питань потребує подальшого обговорення серед професійної спільноти і широкого кола користувачів звітності, оскільки саме на підставі пошуку консенсусу інтересів користувачів зможуть бути знайдені оптимальні шляхи реформування облікової системи в Україні.

Список використаної літератури

1. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 р. – № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>.
2. Ловінська Л. Г. Реформування бухгалтерського обліку в Україні в контексті євроінтеграційних процесів / Л. Г. Ловінська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/13_32.pdf.
3. Голов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.00.09/ С. Ф. Голов. – К., 2009. – 31 с.
4. Озеран А. В. Стан та напрями регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні / А. В. Озеран // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: мат. VI Міжнар. наук.-практ. конф. – Львів: Видавництво ЛКА, 2011. – С. 316–319.
5. Рішення ДКЦПФР від 30.10.2010 р. № 1780 «Про затвердження Порядку розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності», зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11.02.2011 р. за № 179/18917:[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin.laws>.
6. Податковий кодекс України. – Офіц. вид. – К.: ІВЦ ДПА України, 2010. – 336 с.
7. Запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://presscenter.ukrinform.ua/postfactum-311.html>.
8. Про міжнародні стандарти і фіскальні цілі // Дзеркало тижня. – 2010. – № 25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dt.ua/articles/60622>.

Прийнято до друку 15.09.2012